



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ústí nad Labem - pobočka v Liberci rozhodl v senátu složeném z předsedkyně Mgr. Lucie Trejbalové a soudců Mgr. Karolíny Tylové, LL. M., a Mgr. Zdeňka Macháčka, ve věci

žalobkyně: X
sídlem X

proti

žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**
sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 7. 8. 2019, č. j. X,

takto:

- I. Žaloba se zamítá.
- II. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

I. Předmět řízení

1. Žalobkyně se včas podanou žalobou domáhá zrušení shora označeného rozhodnutí žalovaného. Výrokem I. napadeného rozhodnutí bylo změněno rozhodnutí Finančního úřadu pro Liberecký kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 18. 5. 2018, č. j. X (dodatečný platební výměr na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období 4. čtvrtletí 2015), z důvodu zjevné chyby v počtech. Výrokem II. napadeného rozhodnutí byla ostatní odvolání zamítnuta a potvrzena rozhodnutí správce daně ze dne 18. 5. 2018, č. j. X, č. j. X, č. j. X, č. j. X, č. j. X, č. j. X, č. j., č. j. X, č. j. X, č. j. X, č. j. X, č. j. X, č. j. X, č. j. X, č. j. X (dodatečné platební výměry na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období srpen 2013, listopad 2013, prosinec 2013, březen 2014, duben 2014, květen 2014, červen 2014, srpen 2014, říjen 2014, 1. čtvrtletí 2015, 2. čtvrtletí 2015, 3. čtvrtletí 2015, duben 2016, květen 2016 a červen 2016).
2. Žalovaný v napadeném rozhodnutí konstatoval, že žalobkyně unesla své primární důkazní břemeno, když předložila daňové doklady se všemi požadovanými náležitostmi. Správci daně však vznikly ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu (dále jen „daňový řád“), vážné a důvodné pochybnosti o tom, zda žalobkyně přijala plnění od dodavatelů uvedených na daňových dokladech. Za tímto účelem správce daně vydal výzvu k prokázání skutečností č. j. X.
3. Pochybnosti správce daně vyplynuly především z následujících skutečností týkajících se jednotlivých dodavatelů:

X (zdaňovací období srpen, listopad a prosinec 2013, březen až červen 2014, srpen 2014, a dále 1. a 2. čtvrtletí 2015)

Společnost je nekontaktní (od konce roku 2014 je novým jednatelem společnosti pan X, adresa trvalého pobytu hlášena v X) a neplní si své daňové povinnosti. Na žádnou z písemností správce daně (výzva k poskytnutí důkazních prostředků č. j. X, rozhodnutí o opravě zřejmých nesprávností č. j. X) nereagoval. Dodavatel podal daňové přiznání k dani z příjmů právnických osob naposledy za rok 2013, daňové přiznání k dani z přidané hodnoty za roky 2013 až 2016 a daňové přiznání k dani z příjmů fyzických osob svých zaměstnanců naposledy za rok 2010 (od roku 2011 tedy neměl dodavatel žádné zaměstnance, kteří by mohli práce fakturované žalobkyni vykonávat). Všechny úhrady daňových dokladů proběhly v hotovosti a jejich pravost nebyl správce daně schopen ověřit.

X (zdaňovací období říjen 2014)

Společnost je pro správce daně nekontaktní, neboť nespolupracuje (nereaguje na správcem daně zaslané písemnosti - např. výzva k poskytnutí důkazních prostředků č. j. X, rozhodnutí o opravě zřejmých nesprávností č. j. X), v místě sídla není k zastížení (sídlí na virtuální adrese) a od 5. 5. 2018 je nespolehlivým plátcem daně z přidané hodnoty a nehradí si své daňové povinnosti. Daňové doklady byly údajně uhrazeny v hotovosti, tuto skutečnost ale nebylo možné ověřit.

X (zdaňovací období 3. čtvrtletí 2015)

Jednatelkou obou společností X i X je stejná osoba, pan X. Společnost je pro správce daně nekontaktní, neboť nespolupracuje (nereaguje na správcem daně zasílané písemnosti - např.

výzva k poskytnutí důkazních prostředků č. j. X, rozhodnutí o opravě zřejmých nesprávností č. j. X), v místě sídla není k zastížení (sídlí na virtuální adrese) a od srpna 2016 je nespolehlivým plátcem daně z přidané hodnoty a nehradí si své daňové povinnosti. Daňové doklady byly údajně uhrazeny v hotovosti, tuto skutečnost ale nebylo možné ověřit.

X (zdaňovací období 3. a 4. čtvrtletí 2015)

Společnost je pro správce daně stejně jako shora uvedení dodavatelé nekontaktní, dodavatel nereagoval ani na jednu z písemností, jež mu správce daně zaslal (výzva k poskytnutí důkazních prostředků č. j. X a rozhodnutí o opravě zřejmých nesprávností č. j. X). Dodavatel sice podával daňová přiznání k dani z přidané hodnoty i v průběhu roku 2015, skutečnosti týkající se spolupráce s žalobkyní však z důvodu jeho pasivity nebylo možné ověřit. Dodavatel v roce 2015 nedeklaroval žádné zaměstnance registrací k dani z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a nehradí své daňové povinnosti.

x (zdaňovací období duben až červen 2016)

Společnost je dle závěru dožádání ze dne 8. 11. 2016 č. j. X kontaktní, plní své daňové povinnosti a za rok 2016 podal tento dodavatel daňové přiznání k dani z přidané hodnoty. Přesto ale dodavatel nereagoval na výzvu správce daně č. j. x ani na písemnost č. j. X a nepotvrdil tak spolupráci s žalobkyní. Správce daně chtěl skutečnosti ověřit také tím, že předvolá jednatelku dodavatele paní X. Předvolání č. j. x a opakované předvolání č. j. X se však vrátila jako nedoručitelná zpět. Dodavatel vůči správci daně nedeklaroval žádné zaměstnance, což v kontextu se skutečností, že měl žalobkyni poskytovat práce, vyvolává prokazatelné pochybnosti.

4. Dle žalovaného správce daně svůj závěr o tom, že zdanitelné plnění nebylo uskutečněno tak, jak je plátcem deklarováno, tj. přijato od deklarovaných dodavatelů, postavil na souhrnu jasně popsanych a vymezených pochybností. Správce daně v souladu s § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu dostatečně prokázal existenci důvodných pochybností stran tvrzení žalobkyně, čímž na ni bylo přeneseno důkazní břemeno. Bylo pak tedy na žalobkyni, aby vedle své zákonné povinnosti předložit daňové doklady tyto pochybnosti vyvrátila a prokázala oprávněnost uplatněného nároku na odpočet daně. Součástí důkazní povinnosti žalobkyně bylo přitom nejen prokázání přijetí zdanitelného plnění jako takového, ale také prokázání toho, že bylo opravdu uskutečněno osobou (plátcem daně) uvedenou jako poskytovatel tohoto plnění na daňovém dokladu. Vzhledem k absenci relevantních důkazních prostředků ale žalobkyně své důkazní břemeno neunesla. Žalovaný proto uzavřel, že žalobkyně neprokázala, že nárok na odpočet daně ze sporných plnění uplatnila v souladu s § 72 a § 73 zákona o dani z přidané hodnoty.

II. Žaloba

5. Žalobkyně v podané žalobě namítala, že finanční orgány nesprávně zjistily skutkový stav, v důsledku čehož došlo k nesprávnému stanovení daně. Uvedla, že žalovaný nerozporoval existenci plnění uskutečněných v rámci podnikatelské činnosti žalobkyně a netvrdil, že by

žalobkyně byla účastna podvodu, přesto však odmítl žalobkyni uznat nárok na odpočet daně z přidané hodnoty. Dle žalobkyně tak nerespektoval relevantní judikaturu Soudního dvora EU a Nejvyššího správního soudu k této problematice. Žalobkyně poukazovala na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 8. 2017, č. j. 4 Afs 58/2017 - 78, v němž Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že nárok na odpočet lze za situace, kdy subjekt disponuje formálně bezvadnými daňovými doklady a jsou splněny i další podmínky dle § 72 a § 73 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o dani z přidané hodnoty“), odmítnout pouze tehdy, pokud je správcem daně prokázáno, že předmětné plnění bylo součástí daňového podvodu. Důkazní břemeno v takové situaci tíží správce daně. V posuzované věci správce daně sám potvrdil, že práce byly provedeny, materiál dodán, nicméně pochybnosti panují ohledně osoby dodavatele. K nekontaktnosti dodavatele žalobkyně poukazovala na rozsudek Soudního dvora EU ze dne 22. 10. 2015, C-277/14, *PPUH Stehcemp*, kde Soudní dvůr EU připustil vznik nároku na odpočet daně i v případě, že dodavatel plnění nebyl registrován k dani z přidané hodnoty, nepodával přiznání, nebyl držitelem příslušného oprávnění k dodání předmětného zboží, jako své sídlo uváděl nemovitost v havarijním stavu a navíc v době daňového řízení byl nekontaktní vůči správci daně. Na závěry tohoto rozsudku pak navázal Nejvyšší správní soud právě rozsudkem ze dne 2. 8. 2017, č. j. 4 Afs 58/2017 - 78, a Krajský soud v Praze rozsudkem ze dne 6. 9. 2017, č. j. 48 Af 14/2015 - 48. Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 8. 2005, č. j. 5 Afs 188/2004 - 63, jímž argumentuje žalovaný, je dle žalobkyně již překonaný.

6. Dle žalobkyně žalovaný v rozporu se zákonem nedůvodně přenáší na žalobkyni důkazní břemeno ohledně prověřování serióznosti svých obchodních partnerů, aniž by dostatečně a srozumitelně vyjevil své pochybnosti ohledně možného zapojení žalobkyně do daňového podvodu. Takový postup je v rozporu se zásadami správy daní i samotným cílem správy daní. Navíc možnost, že by předmětné zdanitelné plnění mohlo být součástí daňového podvodu, správce daně, resp. žalovaný, vyloučil v protokolu o ústním jednání ze dne 3. 11. 2017. Chování jiných daňových subjektů v jiné době než v kontrolovaných obdobích nemůže jít v konečném důsledku k tíži žalobkyně. Dle žalobkyně finanční orgány jednají v rozporu s judikaturou Soudního dvora EU, která poskytnutí zdanitelného plnění deklarováním dodavatelem za hmotněprávní podmínku pro uznání nároku na odpočet nepovažuje.
7. Žalobkyně nesouhlasila s tvrzením správce daně, že nebyla v rámci svých obchodních vztahů dostatečně obezřetná a nepřijala přiměřená opatření, která lze od ní rozumně požadovat. Upozorňovala, že Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 9. 8. 2018, č. j. 2 Afs 399/2017 - 60, konstatoval, že tak vysoký stupeň prověření obchodního partnera má přijít na řadu právě v situaci, kdy v rámci obchodních jednání již vyvstaly určité neobvyklosti, které mohou toto následné prověření v očích obchodního partnera svým způsobem legitimizovat. Pokud taková situace z pohledu žalobkyně v daném případě nenastala a správce daně navíc uvedl, že předmětem jeho pochybností ohledně nároku na odpočet daně z přidané hodnoty není skutečnost, že by žalobkyně byla účastna podvodu, je požadavek správce daně bezpředmětný. Žalobkyně s uvedenými obchodními partnery obchodovala již delší dobu a neměla důvod takový postup volit, protože byla v dobré víře, že uvedené subjekty mají zájem své závazky vůči ní splnit. V rozsudku ze dne 19. 12. 2018, č. j. 1 Afs 258/2018 - 32, Nejvyšší správní soud četnost vztahů s deklarováním dodavatelem považoval za podstatnou pro posuzování dobré víry daňového subjektu.

8. Žalobkyně dále tvrdila, že teprve v rámci nahlížení do spisu u žalovaného objevila písemnost ze dne 8. 11. 2016, č. j. X - údaje z dožádání u jiného správce daně (Finanční úřad pro hlavní město Prahu) k subjektu X. Uvedená písemnost nebyla předložena v rámci řízení před správcem daně. Dle žalobkyně není zřejmé, jaký výstup vyplynul z kontrolních hlášení tohoto dodavatele, jaké údaje o svých odběratelích subjekt X v předmětném období poskytl a jak byly správcem daně následně v rámci hodnocení důkazů vyhodnoceny a využity. Takový postup vede k porušení cíle správy daní dle § 1 odst. 2 daňového řádu, a porušení § 92 odst. 2 téhož zákona, podle něhož správce daně dbá, aby skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení byly zjištěny co nejúplněji, a není v tom vázán jen návrhy daňových subjektů. Pokud správce daně nahlédl do kontrolního hlášení a nezmínil to ve zprávě o daňové kontrole, je takové jednání v rozporu se zásadou volného hodnocení důkazů. Žalobkyně odkazovala na rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 9. 2009, č. j. 9 Afs 51/2009 - 280, a ze dne 15. 3. 2017, č. j. 3 Afs 164/2016 - 33.
9. V poslední žalobní námitce žalobkyně nesouhlasila s hodnocením svědecké výpovědi pana X ze dne 15. 2. 2018, který uvedl, pro jaké firmy pracoval v letech 2013 - 2016, osvětlil způsob nábory lidí pro Škodu Auto a. s., způsob jejich spolupráce se X i vyplácení odměn za práci pro takto získané pracovníky. Výpověď pana Bednáře nebyla správcem daně dostatečně vyhodnocena v rámci celkového hodnocení důkazů, což mohlo mít vliv na zákonnost vydaných rozhodnutí.
10. Z uvedených důvodů žalobkyně navrhovala, aby napadené rozhodnutí bylo zrušeno a věc vrácena žalovanému k dalšímu řízení.

III. Vyjádření žalovaného

11. V písemném vyjádření k žalobě žalovaný odkázal na odůvodnění napadeného rozhodnutí a spisový materiál. K námitce nesprávného postupu v rámci daňového řízení odkázal na rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 3. 2010, č. j. 1 Afs 10/2010 - 71, ze dne 9. 7. 2015, č. j. 9 Afs 233/2014 - 26, ze dne 15. 10. 2015, č. j. 5 Afs 111/2014 - 37, ze dne 13. 4. 2016, č. j. 10 Afs 160/2015 - 32, ze dne 21. 12. 2016, č. j. 6 Afs 252/2016 - 35, ze dne 21. 12. 2016, č. j. 6 Afs 147/2016 - 28 a ze dne 24. 5. 2017, č. j. 5 Afs 144/2016 - 32, z nichž je zřejmé, že závěry obsažené v rozsudku ze dne 2. 8. 2017, č. j. 4 Afs 58/2017 - 78, jsou závěry ojedinělými a v rozporu s dosavadní ustálenou judikaturní praxí Nejvyššího správního soudu. Akceptování závěrů vyjádřených v citovaném rozsudku by nastavilo zásadní nejistotu v nastavené správní praxi, která se při posuzování skutkově obdobných kauz vyvinula právě s ohledem na konstantní a dlouhodobou judikaturu Nejvyššího správního soudu.
12. Žalovaný zdůraznil, že v posuzovaném případě nebylo prokázáno, že žalobkyně přijala plnění od deklarovaných dodavatelů s výjimkou plnění uvedeného na daňovém dokladu č. FP201550 přijatého od dodavatele X, u kterého byly pochybnosti správce daně odstraněny. Pokud není zřejmé, kdo plnění poskytl, nejsou splněny hmotněprávní podmínky pro vydání nárokovaného odpočtu. Správce daně má prověřovat účast daňového subjektu na podvodu na dani z přidané hodnoty teprve v případě, kdy materiální a formální podmínky pro vznik nároku na přiznání odpočtu na daň z přidané hodnoty byly splněny. Tento předpoklad však v posuzované věci splněn nebyl, šlo o typický případ důkazní nouze daňového subjektu, který neprokázal, že předmětné plnění bylo skutečně poskytnuto v rozsahu uvedeném na

daňovém dokladu právě deklarovaným dodavatelem. Nejvyšší správní soud v obdobných případech opakovaně rozhodoval, že daňový subjekt je povinen při uplatnění nároku na odpočet správci daně prokázat nejen faktické přijetí zdanitelného plnění jako takového, ale i to, že předmětné zdanitelné plnění opravdu přijal právě od toho dodavatele, který je uveden na předloženém daňovém dokladu. Teprve až po prokázání těchto skutečností se správce daně může začít zabývat případnou účastí daňového subjektu na podvodu na dani z přidané hodnoty s vědomostí daňového subjektu o ní. Napadené rozhodnutí je proto zcela v souladu s dosavadní rozhodovací praxí Nejvyššího správního soudu. Žalovaný konstatoval, že si je vědom skutečnosti, že Nejvyšší správní soud ve svém rozsudku ze dne 2. 8. 2017, č. j. 4 Afs 58/2017 - 78, založil svůj závěr mj. na základě rozboru rozsudku Soudního dvora EU ze dne 22. 10. 2015, C-277/14, *PPUH Stehcemp*, uvedený rozsudek však dle žalovaného nebyl v rozsudku čtvrtého senátu Nejvyššího správního soudu vyložen přesně a ve všech souvislostech. Nejvyšší správní soud sám výslovně uznal, že rozsudek čtvrtého senátu se vymyká rozhodovací praxi soudu ve vztahu k otázce neuznání nároku na odpočet daně z přidané hodnoty z důvodu neprokázání uskutečnění plnění deklarovaných dodavatelem. Žalovaný odkázal na usnesení Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 8. 2018, č. j. 1 Afs 334/2017 - 35, kterým první senát předložil rozšířenému senátu k rozhodnutí otázku, zda je dostatečným důvodem pro nepřiznání nároku na odpočet daně z přidané hodnoty neprokázání, že zdanitelné plnění bylo poskytnuto konkrétním dodavatelem, aniž by bylo zároveň prokázáno, že předmětné plnění bylo součástí podvodu na dani, o kterém osoba uplatňující nárok na odpočet daně věděla nebo vědět měla a mohla. Žalovaný uzavřel, že nadále za základní východisko při posuzování nároku na odpočet daně z přidané hodnoty považuje nutnost prokázat, že dodání zboží či služby provedla osoba povinná k dani a že je takového dodavatele nutno identifikovat. Svůj postup považoval za souladný s ustálenou judikaturou Nejvyššího správního soudu i závěry Soudního dvora EU.

13. K rozsudkům Nejvyššího správního soudu citovaným k námitce týkající se požadavku zkoumat serióznost svého obchodního partnera žalovaný konstatoval, že na rozdíl od věcí řešených uvedenými rozsudky nebyla důvodem odepření nároku na odpočet daně z přidané hodnoty vědomá účast žalobkyně na plnění, jež bylo součástí podvodu na dani z přidané hodnoty. Žalovaný neuznal nárok na odpočet daně z přidané hodnoty z důvodu, že žalobkyně neprokázala přijetí zdanitelného plnění od dodavatelů deklarovaných na daňových dokladech, na jejichž základě odpočet uplatňovala.
14. Žalovaný se dále ohradil proti tvrzení, že písemnost ze dne 8. 11. 2016, č. j. X, nebyla součástí spisového materiálu správce daně. Konstatoval, že protokol o ústním jednání ze dne 12. 9. 2018, č. j. X, který zachycuje průběh nahlížení do spisu u správce daně dne 12. 9. 2018, obsahuje přílohu, v níž je uveden seznam písemností k odvolání, a konstatuje, že v bodě [68] je uvedena písemnost č. j. X. Pod tímto číslem jednacím zaevidoval správce daně právě písemnost ze dne 8. 11. 2016, č. j. X. Žalovaný doplnil, že nahlížení do spisu u žalovaného se uskutečnilo dne 21. 8. 2019, tj. až poté, co bylo žalobkyni napadené rozhodnutí doručeno do datové schránky. Jak je seznatelné ze zprávy o daňové kontrole, správce daně vyhodnotil informace získané z dožádání u jiného správce daně. Samotným kontrolním hlášením správce daně důkaz neprovedl, neboť zjištěné údaje považoval za dostatečné. Pokud měla žalobkyně za to, že údaje z kontrolního hlášení mohou prokázat její tvrzení, měla kontrolní hlášení navrhnout jako důkaz v průběhu daňového řízení.

15. K námitce nedostatečného vyhodnocení svědecké výpovědi pana Bednáře, která se uskutečnila dne 15. 2. 2018, žalovaný rovněž odkázal na zprávu o daňové kontrole, v níž je tato výpověď zaznamenána. Uvedenou svědeckou výpovědí nebylo prokázáno, že se na prověřovaných zakázkách podílely korporace X., X., X., a výpověď svědka rovněž nepotvrdila, že by žalobkyně přijala plnění tak, jak deklaruje předloženými doklady, na kterých jsou jako dodavatelé uvedeny tyto korporace, ani nepotvrdila, že žalobkyně přijala plnění od plátců a uplatňuje odpočet daně v souladu s § 72 odst. 1 a § 73 zákona o dani přidané hodnoty.
16. Žalovaný proto navrhoval, aby soud žalobu jako nedůvodnou zamítl.

IV. Doplnění vyjádření žalovaného

17. Vzhledem k tomu, že u Nejvyššího správního soudu probíhalo jiné řízení, jehož výsledek mohl mít vliv na rozhodování soudu ve věci samé, krajský soud podle § 48 odst. 3 písm. d) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“), řízení usnesením ze dne 29. 6. 2020, č. j. 59 Af 51/2019 - 37, přerušil za účelem vyčkání výsledku věcného posouzení sporné otázky. Rozšířený senát Nejvyššího správního soudu rozhodl o sporné právní otázce rozsudkem ze dne 23. 3. 2022, č. j. 1 Afs 334/2017 - 208, poté co Soudní dvůr EU rozhodl o předběžných otázkách v uvedené věci rozsudkem ze dne 9. 12. 2021, C-154/20, *Kemwater ProChemie*.
18. Žalovaný na shora uvedený rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu reagoval doplněním vyjádření k žalobě. Konstatoval, že žalobkyně po celou dobu daňového řízení neoznačila žádné jiné dodavatele, kteří by jí předmětné zdanitelné plnění dodali. Po celou dobu daňového řízení naopak tvrdila, že dodavateli plnění byly společnosti uvedené v napadeném rozhodnutí, což správce daně zpochybnil, přičemž žalobkyně tyto relevantní pochybnosti správce daně neodstranila. Z daňového řízení a provedeního dokazování vůbec nevyplývalo, kdo byl skutečným dodavatelem předmětných plnění tak, aby správce daně mohl ověřit, že se jednalo o plátce daně z přidané hodnoty. Dodavatelé uvedení na daňových dokladech jsou buď nekontaktní, nebo sami žádné své dodavatele neoznačili, ani neměli žádné zaměstnance, kteří by práce vykonali. Uskutečněné svědecké výpovědi osob oprávněných za dodavatele jednat byly značně obecné a nekonkrétní, případně byla jejich tvrzení rozporná.
19. S ohledem na hodnotu plnění od dodavatelů X, X a X nelze dle žalovaného ani dovozovat, že skuteční dodavatelé byli plátci daně z přidané hodnoty, proto jejich skutečná identita není rozhodující. Jedná se totiž o částky (i ve svém souhrnu) nižší, než je obrat, při kterém se osoba povinná k dani se sídlem v tuzemsku stane plátcem daně z přidané hodnoty. Pouze plnění přijaté od dodavatelů X. a X. přesahuje v souhrnu částku 1 000 000 Kč. Vzhledem k možné dělitelnosti plnění (v případě společnosti X. jde o poskytnutí služeb na základě celkem 15 vystavených daňových dokladů, v případě společnosti X. na základě 9 daňových dokladů, resp. 8 sporných daňových dokladů) nelze dle žalovaného ani s ohledem na objem plnění usuzovat, že dodavatel byl v době uskutečnění plnění plátcem daně z přidané hodnoty. Ze zjištěného skutkového stavu nelze dovodit, jaký počet dodavatelů žalobkyni tato plnění dodal, určit podíl jejich plnění ani to, že se jednalo o plátce daně z přidané hodnoty. Skutečnost, že

v případech více dělitelných plnění, byť stejného předmětu, je reálně možné jejich poskytnutí více dodavatelům, přitom aproboval i Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 24. 3. 2022, č. j. 4 Afs 317/2021 - 49. Dle žalovaného, žalobkyně neodstranila pochybnosti správce daně o tom, že jí sporná plnění dodali dodavatelé deklarovaní na předložených daňových dokladech, byť jí v tomto směru tížilo důkazní břemeno. Skutečné dodavatele plnění žalobkyně neoznačila. Ze skutkových okolností posuzované věci s jistotou nevyplývá, že by skutečný dodavatel byl osobou povinnou k dani. Z daňového řízení a provedení dokazování nevyplývá žádná jiná společnost či osoba, která by mohla dodat zdanitelná plnění v deklarovaném rozsahu. Žalovaný proto uzavřel, že jeho závěr učiněný v daňovém řízení, že žalobkyni nelze nárokovat odpočet daně z přidané hodnoty přiznat, ob stojí i po rozsudcích Soudního dvora EU a Nejvyššího správního soudu ve věci *Kemwater ProChemie*. V této souvislosti žalovaný odkázal na rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 5. 2022, č. j. 0 Afs 254/2018 - 43, ze dne 25. 5. 2022, č. j. 10 Afs 374/2020 - 59, a ze dne 20. 6. 2022, č. j. 1 Afs 499/2020 - 48, ze dne 25. 2. 2022, č. j. 10 Afs 212/2020 - 78.

V. Posouzení věci krajským soudem

20. Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí a řízení jeho vydání předcházející v řízení dle části třetí, hlavy druhé, dílu prvního s. ř. s., v rozsahu a mezích uplatněných žalobních bodů. Vycházel přitom ze skutkového a právního stavu v době rozhodování správního orgánu v souladu s § 75 odst. 1, odst. 2 s. ř. s.
21. Nárok na odpočet daně z přidané hodnoty vzniká za podmínek stanovených v § 72 a § 73 zákona o dani z přidané hodnoty. Základem je, že musí jít o nárok na odpočet daně, tedy daně na vstupu, které musí naopak odpovídat daň na výstupu u jiné osoby. Podle § 4 odst. 1 písm. c) zákona o dani z přidané hodnoty je daní na výstupu daň uplatněná plátcem za zdanitelné plnění podle § 13 až § 20 nebo z přijaté úplaty vztahující se k tomuto plnění. Obdobně podle § 36 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty základem daně je vše, co jako úplatu obdržel nebo má obdržet plátcem za uskutečněné zdanitelné plnění, včetně částky na úhradu spotřební daně od osoby, pro kterou je zdanitelné plnění uskutečněno, nebo od třetí osoby, a to bez daně za toto zdanitelné plnění. Nárok na odpočet daně na vstupu je vázán na povinnost uplatnit daň na výstupu, která však obvykle vzniká pouze plátcem daně z přidané hodnoty.
22. Podle § 92 odst. 3 daňového řádu, daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních. Podle odstavce 5 písm. c) téhož ustanovení prokazuje správce daně skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem.
23. Rozložení důkazního břemene v daňovém řízení se věnuje obsáhlá judikatura správních soudů. Nejvyšší správní soud např. v rozsudku ze dne 22. 8. 2013, č. j. 1 Afs 21/2013 - 66, shrnul, že *„daňové řízení je postaveno na zásadě, že daňový subjekt má jednak povinnost daň přiznat (břemeno tvrzení) a jednak povinnost toto své tvrzení prokázat (břemeno důkazní). Daňový subjekt podle § 31 odst. 9 zákona o správě daní poplatků prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání, hlášení a vyúčtování nebo k jejichž průkazu byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván. Je tedy odpovědný za to, že jím předložené důkazy budou prokazovat jeho tvrzení. Svá tvrzení daňový subjekt prokazuje zejména svým účetnictvím*

a jinými povinnými evidencemi a záznamy (srov. např. rozsudky NSS ze dne 26. 9. 2012, čj. 8 Afs 14/2012 - 65, ze dne 30. 1. 2008, čj. 2 Afs 24/2007 - 119, č. 1572/2008 Sb. NSS, ze dne 16. 7. 2009, čj. 1 Afs 57/2009 - 83, nebo ze dne 8. 7. 2010, čj. 1 Afs 39/2010 - 124). I když daňový subjekt předloží formálně bezvadné účetní doklady, správce daně může ve smyslu § 31 odst. 8 písm. c) zákona o správě daní, respektive § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu, vyjádřit pochybnosti týkající se věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví a jiných povinných záznamů. V tomto ohledu správce daně tíží důkazní břemeno ve vztahu k důvodnosti jeho pochyb. Správce daně nemá povinnost prokázat, že údaje o určitém účetním případě jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností, je však povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují „vážné a důvodné pochyby“ (srov. cit. rozsudek čj. 2 Afs 24/2007 - 119). Správce daně je proto povinen označit konkrétní skutečnosti, na jejichž základě hodnotí předložené evidence jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné. Jen tak může unést své zákonné důkazní břemeno (rozsudek NSS ze dne 22. 10. 2008, čj. 9 Afs 30/2008 - 86). Pokud správce daně shora uvedené skutečnosti prokáže, důkazní břemeno přechází zpět na daňový subjekt, který je povinen doložit pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví ve vztahu k danému obchodnímu případu, popř. svá tvrzení korigovat. Tyto skutečnosti bude daňový subjekt prokazovat zpravidla jinými důkazními prostředky než vlastním účetnictvím (srov. cit. rozsudky NSS čj. 1 Afs 39/2010 - 124, či čj. 2 Afs 24/2007 - 119)“ [rozhodnutí Nejvyššího správního soudu dostupná na www.nssoud.cz].

24. Správce daně a žalovaný vycházeli při posouzení věci z názoru zachyceného v převažující správní judikatuře, že jednou z podmínek nezbytných pro přiznání nároku na odpočet daně z přidané hodnoty je prokázání toho, že zdanitelné plnění bylo přijato od konkrétního poskytovatele, který je plátcem daně z přidané hodnoty (srov. usnesení Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 8. 2018, č. j. 1 Afs 334/2017 - 35). Ohledně identity skutečných dodavatelů žalobkyně však vznikly finančním orgánům pochybnosti.
25. Pokud jde o prokázání pochybností správce daně ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu, podstata žaloby není vystavěna na rozporování skutečností, z nichž finanční orgány dovodily pochybnosti o tom, že k uskutečnění předmětných plnění došlo právě tak, jak je uvedeno v daňových dokladech. Žalobkyně argumentuje spíše tím směrem, že ona sama žádné pochybnosti o osobách dodavatelů neměla a mít nemohla, neboť s uvedenými dodavateli spolupracovala dlouhodobě. Proto byla v dobré víře, a správcem daně zjištěné skutečnosti o dodavatelských subjektech jí nelze přičítat k tíži, neboť jde o skutečnosti mimo sféru jejího dosahu a odpovědnosti.
26. Soud k tomu uvádí, že námitky stran dobré víry žalobkyně v době realizace obchodních transakcí nejsou případné. Jak uvedl žalovaný ve vyjádření k žalobě, eventuelní existence dobré víry daňového subjektu je relevantní v případě zjištění daňového podvodu, nikoli v případě nesplnění hmotněprávní podmínky nároku na odpočet daně z přidané hodnoty, čehož se týká posuzovaný případ. Pro nynější věc bylo podstatné, zda správce daně unesl své důkazní břemeno ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu, a zda tedy na žalobkyni přešlo důkazní břemeno ohledně uskutečnění zdanitelných plnění tak, jak je na daňových dokladech uvedeno, byť v tomto směru došlo k posunu judikatury, jenž bude popsán níže. Pokud k přechodu důkazního břemene došlo, bylo třeba vyhodnotit, jestli jej žalobkyně unesla.
27. Soud konstatuje, že žalovaným v napadeném rozhodnutí rekapitulované skutečnosti, na jejichž základě orgány finanční správy dospěly k závěru o existenci důvodných pochybností

ohledně identity dodavatelů žalobkyně, postačují k založení takových pochybností. Zároveň jsou tyto skutečnosti doloženy podklady ve správním spise, žalobkyni byly pochybnosti správcem daně v daňovém řízení vyjeveny, a správce daně tak unesl své důkazní břemeno dle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu. Nic na tom nemění námitky žalobkyně, že jí samé jakékoli pochybnosti nevznikly. Rozhodující je prokázání pochybností na straně správce daně, jenž k této otázce objasnil dostatek indicií, které ve svém souhrnu postačují k založení jeho důvodných pochybností.

28. Po prokázání pochybností správcem daně byl žalobkyni dán prostor, aby také ona unesla své důkazní břemeno a prokázala identitu svých dodavatelů. K unesení důkazního břemene nicméně nedošlo, neboť žalobkyně nedisponovala důkazními prostředky, jimiž by prokázala, že jejími dodavateli byly právě obchodní společnosti uvedené na jí předložených daňových dokladech. S tímto závěrem žalovaného se tedy soud ztotožňuje. Po provedeném dokazování není zpochybněno samotné uskutečnění transakcí, neznámá však zůstává právě identita dodavatelů žalobkyně.
29. Soud se ztotožňuje se závěry, které žalovaný učinil ve vztahu k hodnocení svědecké výpovědi pana Bednáře ve vyjádření k žalobě. Jen pro úplnost dodává, že se jedná o námitku, která nebyla uplatněna v odvolání. Správce daně podrobně hodnotil tuto svědeckou výpověď na str. 26 až 28 zprávy o daňové kontrole. Uvedenou svědeckou výpovědí nebylo prokázáno, že se na prověřovaných zakázkách podílely společnosti X či X. Výpověď svědka rovněž nepotvrdila, že by žalobkyně přijala plnění tak, jak deklaruje předloženými doklady, na kterých jsou jako dodavatelé uvedeny tyto společnosti, ani nepotvrdila, že žalobkyně přijala plnění od plátců a uplatňuje odpočet daně v souladu s § 72 odst. 1 a § 73 zákona o dani z přidané hodnoty. Svědek popsal, jakým způsobem získával lidi pro jednotlivé zakázky pro X. Oslovoval kmenové zaměstnance Škoda Auto a.s. nebo zaměstnance jiných firem pracujících pro Škoda Auto a.s., kteří by mohli po ukončení práce pro své zaměstnavatele pracovat na dalších zakázkách, měli vlastní náradí, byli již proškoleni, měli většinou již zajištěny vstupy do X. Tvrzení svědka o tom, že měl uzavřeny dohody o provedení práce se společnostmi X, X či X a že jeho činnost ve X tudíž s těmito společnostmi souvisela, nebylo v daňovém řízení potvrzeno žádnými listinnými důkazy. Ani jedna z uvedených společností navíc uzavření dohod o provedení práce nedeklarovala odvedením srážkové daně. V daňovém řízení zároveň nebylo zjištěno, že by uvedené společnosti deklarovaly nějaké zaměstnance. Ani tato svědecká výpověď tedy neprokázala souvislost osob, které práce ve Škodě Auto a.s. na zakázkách žalobkyně skutečně prováděly, s výše uvedenými společnostmi.
30. Tvrzení, že písemnost ze dne 8. 11. 2016, č. j. X, nebyla součástí spisového materiálu správce daně, není pravdivé. Protokol o ústním jednání ze dne 12. 9. 2018, č. j. X, který zachycuje průběh nahlížení do spisu u správce daně uvedeného dne, obsahuje přílohu, v níž je uveden seznam písemností k odvolání. V bodě [68] je uvedena písemnost č. j. X. Pod tímto číslem jednacím zaevidoval správce daně právě písemnost ze dne 8. 11. 2016, č. j. X. Ve zprávě o daňové kontrole správce daně vyhodnotil informace získané ohledně společnosti X z dožádání u Finančního úřadu pro hlavní město Prahu na straně 20. Z ničeho nevyplývá, že by správce daně nahlížel do kontrolního hlášení uvedené společnosti. Ze zprávy o daňové kontrole je naopak zřejmé, že správce daně zjištěné údaje považoval za dostatečné a hodnotil je ve vztahu k dalším skutečnostem, které v průběhu daňového řízení zjistil. Ani tato žalobní námitka tedy není důvodná.

31. Protože žalovaný vysvětlil, že na žalobkyni přešlo důkazní břemeno ohledně identity jeho skutečných dodavatelů, které neunesla, musel logicky uzavřít, že žalobkyně nemá nárok na uplatňovaný odpočet daně z přidané hodnoty.
32. Soudní dvůr EU ve věci ze dne 9. 12. 2021, C-154/20, *Kemwater ProChemie*, uvedl, že „*uplatnění nároku na odpočet DPH zaplacené na vstupu musí být odepřeno, aniž je správce daně povinen prokazovat, že se osoba povinná k dani dopustila podvodu na DPH nebo že věděla či vědět měla, že plnění, jehož se dovolává na podporu nároku na odpočet daně, bylo součástí takového podvodu, jestliže skutečný dodavatel daného zboží či služeb nebyl identifikován a tato osoba povinná k dani nepodá důkaz o tom, že tento dodavatel měl postavení osoby povinné k dani, to však za podmínky, že s ohledem na skutkové okolnosti a informace, jež osoba povinná k dani poskytla, nejsou k dispozici údaje potřebné k ověření, že skutečný dodavatel toto postavení měl.*“
33. Rozšířený senát Nejvyššího správního soudu následně na závěry Soudního dvora EU navázal v rozsudku ze dne 23. 3. 2022, č. j. 1 Afs 334/2017 - 208. Připomněl, že „[Soudní dvůr EU] *připustil i možnost, že nebude zjištěna identita dodavatele, přesto však budou splněny hmotněprávní podmínky vzniku nároku na odpočet DPH, pokud budou s ohledem na skutkové okolnosti k dispozici údaje potřebné k ověření, že dodavatel měl postavení plátce DPH.*“ Současně podotkl, že nelze podmínky pro vznik nároku na odpočet daně z přidané hodnoty rozšířit tak, že by byly splněny, kdyby „*daňový subjekt prokázal, že byl v dobré víře v to, že jedná s plátcem DPH*“. Takový postup by podle rozšířeného senátu zakotvil novou možnost vzniku nároku na odpočet daně z přidané hodnoty, s níž Soudní dvůr EU nepočítal. Rozšířený senát také zdůraznil, že důkazní břemeno ohledně prokázání skutečnosti, že dodavatel je plátcem daně z přidané hodnoty, tíží daňový subjekt. S výjimkou situace, že by správce daně měl z informací dostupných z úřední činnosti povědomost o tom, kdo je skutečným dodavatelem a že je také plátcem daně z přidané hodnoty. Rozšířený senát současně konstatoval, že rozsudek ze dne 2. 8. 2017, č. j. 4 Afs 58/2017 - 78, šel výrazně odlišnou cestou, než kterou se vydal nakonec Soudní dvůr EU. Čtvrtý senát Nejvyššího správního soudu nepovažoval otázku prokazování toho, zda dodavatel byl plátcem daně z přidané hodnoty, nebo nikoliv, za podstatnou pro posouzení věci. Došel totiž k závěru, že neznámá identita dodavatele by mohla hrát roli až v případě, že by byl shledáván podvod na dani z přidané hodnoty. Soudní dvůr EU však jasně potvrdil, že prokázání splnění hmotněprávních podmínek a podvodu na dani z přidané hodnoty jsou odlišné otázky.
34. Žalovaný se k recentní judikatuře vyjádřil v doplnění vyjádření k žalobě. Toto vyjádření zaslal zdejší soud dne 12. 7. 2022 žalobkyni spolu s výzvou, aby se k věci rovněž vyjádřila. Této možnosti žalobkyně nevyužila. Rozhodnými tak zůstala tvrzení žalobkyně, že dodavatelé předmětných plnění byly společnosti X, X, X, X a X. Krajský soud je přesvědčen, že nová judikatura nepředstavuje paušální a automatický důvod ke zrušení všech předchozích zamítavých soudních i správních rozhodnutí (viz například rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 2. 2022, č. j. 4 Afs 115/2021 - 58), která předcházela rozsudkům ve věci *Kemwater ProChemie*, bez ohledu na okolnosti konkrétní věci. Vrátit věc až do daňového řízení je naopak namíste zpravidla tehdy, pokud tu existuje alespoň nějaká indicie ukazující na osobu odlišnou od deklarovaného dodavatele, která mohla fakticky dodat sporné plnění. V této věci taková indicie ve správním spisu obsažena není a neposkytla ji dodatečně (přes výzvu soudu) ani žalobkyně (shodně též rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 5. 2022, č. j. 10 Afs 254/2018 - 43, či ze dne 20. 6. 2022, č. j. 1 Afs 499/2020 - 48).

VI. Závěr a náklady řízení

35. S odkazem na shora uvedenou argumentaci shledal soud žalobu nedůvodnou, proto ji podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
36. O nákladech řízení bylo rozhodnuto podle ustanovení § 60 odst. 1 s. ř. s., dle kterého, nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Ve věci měl úspěch žalovaný správní orgán, ten ale náhradu nákladů řízení nežádal, ostatně mu ani žádné náklady nad rámec běžné činnosti správního orgánu nevznikly, soud proto vyslovil, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Případně-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

Liberec 30. srpna 2022

Mgr. Lucie Trejbalová
předsedkyně senátu